

0- 99099

*На правах рукописи*



ЛУКАЧАНОВА Екатерина Александровна

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ  
В УСЛОВИЯХ НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ  
ПРЕДПРИЯТИЯ**

Специальность 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2012

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита в ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
**Поздеев Валерий Леонидович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент  
**Шимоханская Татьяна Викторовна**  
(зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита НОУ ВПО "Московская академия экономики и права")  
кандидат экономических наук, доцент  
**Христолюбова Вера Васильевна**  
(доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа аудита Чебоксарского кооперативного института (филиала) АНО ВПО Центросоюза РФ "Российский университет кооперации")

Ведущая организация - ФГАОУ ВПО "Северный (Арктический) Федеральный университет"

Защита состоится 10 ноября 2012 года в 10<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет", корпус ауд. 433.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" <http://www.volgatech.net>.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ

Автореферат разослан 10 октября 2012 года.



0000809779

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** После завершения финансового кризиса предприятия до сих пор сталкиваются с трудностями, вызванными снижением ликвидности, ростом закупочных цен, неплатежами клиентов. Многие предприятия не в состоянии выполнять свои финансовые обязательства, поэтому вопросы эффективного управления в кризисных ситуациях перешли из теоретической в практическую плоскость.

Главная цель деятельности любого предприятия – максимизация прибыли. Реальные возможности реализации этой цели ограничены затратами производства и спросом на выпускаемую продукцию. Поскольку затраты являются одной из составляющих прибыли, то принятие управленческих решений невозможно без эффективной системы учетной и аналитической информации. Основными элементами данной системы управления являются учет издержек производства, контроль и регулирование. В условиях несостоятельности предприятия данная система должна быть направлена не только на снижение затрат, выявление резервов и оптимизацию использования ресурсов, но и учитывать особенности деятельности организации в условиях несостоятельности, которые усиливают требования к контролю над затратами. Это в свою очередь вызывает необходимость детализации анализа затрат и финансовых результатов деятельности предприятия. Экономический анализ позволяет не только выяснить, в чем заключаются проблемы несостоятельного предприятия, но и проработать меры по выходу предприятия из кризисной ситуации.

Следует отметить, что многие теоретические и методические вопросы, связанные с организацией учета в несостоятельных предприятиях изучены недостаточно, ряд положений носит дискуссионный характер. Это обуславливает потребность в совершенствовании действующей системы учета и анализа затрат несостоятельного предприятия, возможности своевременного выявления признаков банкротства.

Актуальность рассматриваемой проблемы, практическая значимость формирования учетно-аналитического обеспечения управления затратами определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

**Степень изученности проблемы.** Значительный вклад в развитие теории учета и анализа деятельности предприятия внесли такие российские ученые как М.И. Баканов, В.И. Бариленко, П.С. Безруких, С.А. Бороненкова, М.А. Вахрушина, В.Г. Гетьман, К.М. Гарифуллин, В.В. Ковалев, М.И. Кутер, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, Я.В. Соколов, А.Д. Шермет и другие.

Проблеме организации бухгалтерского учета и анализа в условиях несостоятельности (банкротства) посвятили свои труды такие отечественные ученые как И.А. Астраханцева, Г.С. Байкина, К.В. Балдин, В.Р. Банк, С.В. Банк, В.В. Белугина, А.В. Грачев, Д.А. Ендовицкий, И.Г. Кукукина, В.И. Макарьева, И.А. Маслова, Л.В. Попова, Р.А. Тхагапсо, Т.Х. Усманова, Г.В. Федорова, М.Б. Чиркова, Т.В. Шимоханская, и другие.

Вопросы несостоятельности рассматриваются в трудах зарубежных ученых, среди которых можно отметить Э. Альтмана, У. Бивера, Ю. Бриггема, Ш. Бургера, Д. Ван Хорна, А. Винакора, Ж. Депаляна, А. Таффлера, Р. Дж. Фицпатрика, Д. Фридмана, Дж. Фулмера, Б. Хикмана, Г. Шельберга и других.

Несмотря на совокупность исследований различных аспектов несостоятельности, вопросы учетно-аналитического обеспечения управления затратами являются недостаточно разработанными, что определило выбор темы диссертации, цель исследования, его логику и структуру.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является обоснование методических решений и практических рекомендаций по учетно-аналитическому обеспечению управления затратами предприятий, находящихся в процедуре банкротства.

В соответствии с поставленной целью выделены следующие задачи исследования:

- определить взаимосвязь факторов и затрат по видам деятельности способствующих развитию несостоятельности предприятия;
- выделить состав затрат в зависимости от применяемых в отношении должника процедур банкротства;
- разработать алгоритм анализа затрат несостоятельного предприятия с использованием метода cost-killing;
- усовершенствовать методику проведения анализа затрат несостоятельного предприятия в системе ABC- и XYZ-анализа;
- обосновать методику оценки миграции затрат несостоятельного предприятия в системе ABC- и XYZ-анализа;
- определить методические рекомендации по организации контроля затрат несостоятельного предприятия.

**Предмет и объект исследования.** Предметом данного диссертационного исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, определяющих развитие учетно-аналитического обеспечения управления затратами несостоятельного предприятия. Объектом исследования избран финансово-хозяйственная деятельность коммерческих организаций, находящихся в процедуре банкротства по восстановлению платежеспособности.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической методологической основой диссертации послужили труды отечественных и зарубежных ученых по учету и анализу деятельности субъектов хозяйствования в условиях несостоятельности, материалы научных семинаров и конференций. В работе использованы законодательные и нормативные акты по вопросам несостоятельности (банкротства).

В процессе выполнения диссертационной работы использовались такие общие научные методы познания, как: системность и комплексность, анализ и синтез, сравнение, формализация и моделирование.

Информационной базой исследования явились нормативно-правовые акты РФ, данные официальной статистики России, отчетные данные по отдельным предприятиям; отчеты аналитических компаний; научные публикации; материалы периодических изданий и сети Интернет.

**Научная новизна** исследования состоит в систематизации и развитии теоретических и методических вопросов учетно-аналитического обеспечения управления затратами предприятий в условиях несостоятельности.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты, отражающие научную новизну исследования:

- определена взаимосвязь операционных, инвестиционных и финансовых факторов с неэффективным использованием ресурсов, определяющих необоснованный рост затрат и создание условий для развития несостоятельности предприятия;
- выделен состав затрат, обусловленный условиями и особенностями проведения процедур банкротства в соответствии с действующим законодательством о несостоятельности (банкротстве);
- разработан алгоритм анализа затрат несостоятельного предприятия в систем

cost-killing, основанный на рассмотрении финансовых результатов деятельности, классификации затрат с использованием ABC- и XYZ-анализа, определения приоритетных направлений и разработки мероприятий по сокращению затрат;

- усовершенствована методика проведения анализа затрат несостоятельного предприятия в системе ABC- и XYZ-анализа, позволяющая выделить группы затрат по уровням управляемости и значимости для принятия управленческих решений по оптимизации затрат несостоятельного предприятия;

- обоснована методика оценки миграции затрат несостоятельного предприятия в системе ABC- и XYZ-анализа для получения прогнозной информации о затратах, имеющих отрицательную динамику;

- разработаны методические рекомендации по организации контроля затрат несостоятельного предприятия, выражающиеся в применении различных контрольных процедур в зависимости от групп затрат, выделенных при проведении ABC- и XYZ-анализа.

**Область исследования.** Диссертация выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" паспорта специальности ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика: п. 1.7. "Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей"; 1.11. "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции"; п. 2.2. "Теоретические и методологические основы и целевые установки экономического анализа".

**Теоретическая и практическая значимость исследования** состоит в разработке учетно-аналитического обеспечения управления затратами несостоятельного предприятия. Рекомендации и выводы диссертации могут быть использованы управленческим персоналом предприятий, находящихся в процедуре банкротства. Предложенные методики и рекомендации по проведению анализа позволят повысить объективность принимаемых решений по восстановлению платежеспособности предприятий.

Самостоятельное практическое значение имеют методики проведения анализа затрат в системе ABC- и XYZ-анализа и оценки миграции затрат несостоятельного предприятия, а также рекомендации по организации контроля управляемости и значимости затрат несостоятельного предприятия.

Полученные результаты могут быть использованы:

- в практической деятельности несостоятельных предприятий;

- для подготовки специалистов, обучающихся по специальности 080109.65 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит";

- в деятельности центров по подготовке и повышению квалификации финансовых аналитиков, профессиональных бухгалтеров и арбитражных управляющих.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертационного исследования докладывались и получили положительную оценку на вузовской научно-практической конференции: "Актуальные проблемы современной экономики" (Йошкар-Ола, 2012 г.) международных научно-практических конференциях: "Социально-экономические аспекты инновационного развития систем в условиях возрастающей глобализации" (Воронеж, 2010 г.) и "Становление современной науки" (Прага, 2012 г.).

Отдельные практические рекомендации результатов исследования внедрены и используются в практической деятельности автодилерских предприятий ООО "МарриАвтоЦентр" и ООО "Диал-Авто", что подтверждено соответствующими документами о внедрении научно-исследовательских разработок и их применении.

**Публикации.** Основные результаты исследования нашли отражение в 7 печатных работах общим объемом 3,2 печл., в том числе 2 работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

**Объем и структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы, иллюстрирована таблицами и рисунками и имеет следующую структуру:

Введение

**1. Теоретические основы учетно-аналитического обеспечения управления затратами в условиях несостоятельности предприятия**

1.1. Экономико-правовые основы несостоятельности предприятия

1.2. Факторы возникновения несостоятельности и их взаимосвязь с затратами предприятия

1.3. Состав затрат при реализации процедур банкротства

1.4. Основные принципы формирования информационной базы по учету затрат

**2. Методическое обеспечение управленческого анализа затрат в условиях несостоятельности предприятия**

2.1. Концептуальный подход к управленческому анализу затрат в условиях несостоятельности предприятия

2.2. Методика анализа затрат несостоятельного предприятия в системе ABC-XYZ-анализа

2.3. Оценка миграции затрат в условиях несостоятельности предприятия

**3. Методическое обеспечение внутреннего контроля затрат в условиях несостоятельности предприятия**

3.1. Внутренний контроль в системе управления несостоятельным предприятием

3.2. Организация оперативного бюджетного контроля затрат в условиях несостоятельности предприятия

Заключение

Литература

Приложения

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Определена взаимосвязь операционных, инвестиционных и финансовых факторов с неэффективным использованием ресурсов, определяющих необоснованный рост затрат и создание условий для развития несостоятельности предприятия.**

Экономическая сущность несостоятельности заключается в неспособности предприятий финансировать хозяйственную деятельность и обеспечивать погашение финансовых обязательств в сроки, установленные заключенными договорами и действующим законодательством. Такая неспособность является следствием действия целого ряда факторов. Определение первопричин возникновения несостоятельности организации имеет очень большое значение особенно на начальных стадиях финансовой несостоятельности.

В экономической литературе содержится множество классификаций причин

несостоятельности. В большинстве случаев нельзя определить единственную причину несостоятельности предприятий. Мировая практика банкротства показала, что угроза финансовой нестабильности организации возникает в среднем на 25-30% из-за внешних факторов и на 70-75% из-за внутренних, связанных с неумелым, нерациональным управлением, неэффективным расходованием имеющихся ресурсов.

В диссертации выделены группы факторов возникновения несостоятельности предприятия по видам деятельности, обусловленные неэффективным использованием имеющихся ресурсов, что может способствовать росту затрат и возникновению несостоятельности предприятия (табл. 1).

**Таблица 1 – Факторы возникновения несостоятельности по видам деятельности**

| Факторы возникновения несостоятельности | Затраты  | Ранг |
|---|--|------|
| Операционные факторы                    | Затраты, связанные с содержанием непрофильных активов  | 1    |
|   | Затраты, связанные с хранением избыточных запасов  | 2    |
|   | Затраты, связанные с выпуском нерентабельной продукции   | 3    |
|   | Затраты на персонал вследствие излишне раздутого штата, неэффективной и громоздкой организационной структуры | 4    |
|   | Затраты на приобретение сырья по завышенным ценам  | 5    |
|   | Затраты на неэффективную маркетинговую политику и рекламу  | 6    |
|   | Затраты, вызванные применением устаревшей технологии   | 7    |
| Инвестиционные факторы                  | Экономически нецелесообразные инвестиции (деинвестиции)  | 1    |
|   | Вложение в рискованные проекты   | 2    |
|   | Затраты на развитие новых недоходных направлений бизнеса   | 3    |
|   | Удлинение сроков капитального строительства  | 4    |
| Финансовые факторы                      | Затраты, связанные с неэффективными долгосрочными финансовыми вложениями                                     | 1    |
|   | Затраты, связанные с вложением средств в рискованные проекты   | 2    |
|   | Затраты, связанные с привлечением заемного финансирования на не выгодных условиях                            | 3    |
|   | Финансовые потери, связанные с неэффективной политикой предоставления товарного (коммерческого) кредита      | 4    |

На основе проведения опроса экспертов и обработки их мнений были выделены затраты, в наибольшей степени определяющие несостоятельность предприятия. Для операционной деятельности это затраты, связанные с содержанием непрофильных активов, избыточных запасов, выпуском нерентабельной продукции, наличием излишнего штата работников. По инвестиционной и финансовой деятельности наибольшие проблемы предприятию создают экономически нецелесообразные инвестиции и неэффективные долгосрочные финансовые вложения.

2. Выделен состав затрат, обусловленный условиями и особенностям проведения процедур банкротства в соответствии с действующим законодательством о несостоятельности (банкротстве).

В условиях несостоятельности учет и анализ затрат имеет свои особенности обусловленные правовым статусом юридического лица и его кризисным финансовым состоянием.

В зависимости от применяемых в отношении должника процедур банкротства предприятия появляются дополнительные затраты, связанные с проведением той или иной процедуры. Такие затраты обусловлены требованиями действующим Федеральным законом от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)".

В ходе проведения процедуры банкротства у несостоятельных предприятий возникают как специфические затраты, характерные для отдельных процедур банкротства, так и общие расходы, возникающие в ходе проведения любой из процедур. Таким образом, в зависимости от применяемых в отношении должника процедур банкротства в соответствии с требованиями действующего законодательства затраты могут быть систематизированы следующим образом (таблица 2).

**Таблица 2. Состав затрат в зависимости от применяемых в отношении должника процедур банкротства**

| Наблюдение   | Финансовое оздоровление     | Внешнее управление   | Конкурсное производство                     | Мировое соглашение  |
|--|-----------------------------|--|---|---|
|  | Расходы на услуги аудиторов |  |   |   |
|  |                             | Расходы, связанные с перепрофилированием производства / закрытием нерентабельных производств |   |   |
|  |                             |  | Комиссия банка по открытию / закрытию счета |   |
|  |                             | Расходы на организацию торгов  |   |   |
| Расходы, связанные с производством и реализацией     |                             |  |   |   |
| Оплата услуг третьих лиц, привлекаемых управляющим   |                             |  |   |   |
| Расходы на опубликование в СМИ                       |                             |  |   |   |
| Почтовые расходы                                     |                             |  |   |   |
|  | Расходы на услуги оценщика  |  |   |   |
| Проценты, начисляемые на сумму требований кредиторов |                             |  |   |   |
| Вознаграждение управляющего                          |                             |  |   | Вознаграждение управляющего до избрания нового руководителя |
| Судебные расходы                                     |                             |  |   |   |
| Текущие коммунальные и эксплуатационные платежи      |                             |  |   |   |



Выделенный состав затрат позволяет учесть специфические особенности той или иной процедуры банкротства и будет способствовать более рациональной организации учета и анализа затрат на несостоятельном предприятии.

**3. Разработан алгоритм анализа затрат несостоятельного предприятия в системе cost-killing, основанный на рассмотрении финансовых результатов деятельности, классификации затрат с использованием ABC- и XYZ-анализа, определения приоритетных направлений и разработки мероприятий по сокращению затрат.**

Процедура банкротства может рассматриваться не только как инструмент ликвидации несостоятельных предприятий, но и как инструмент реформирования предприятия, главная цель которого состоит в том, чтобы по завершению этой реформы предприятие начало эффективно работать. Таким образом, в условиях банкротства, применение таких процедур, как наблюдение, финансовое оздоровление и внешнее управление, могут служить одним из способов сохранения предприятия.

В условиях кризиса одним из наиболее действенных инструментов, которым предприятие может воспользоваться для стабилизации финансового положения является сокращение затрат. В условиях несостоятельности критичность ситуации обуславливает применение более жестких и радикальных мер в отношении сокращения затрат. В этой связи среди всего многообразия методов снижения затрат в кризисной ситуации наиболее актуально применение метода cost-killing.

В настоящее время не существует разработанной методики применения метода cost-killing. Предприятия применяют те или иные приемы данного метода в отношении отдельных видов затрат или подразделений, которые не приводят к ощутимым результатам. Только при системном применении метода cost-killing его можно рассматривать как действенный механизм восстановления платежеспособности предприятия.

В диссертации предложен алгоритм анализа затрат при использовании метода cost-killing на несостоятельном предприятии, который может быть представлен в виде следующей схемы (рис. 1).

Предложенный алгоритм состоит из трех этапов.

I этап. Проведение анализа финансовых результатов и эффективности деятельности несостоятельного предприятия. На данном этапе выделяются затраты, связанные и не связанные с основной деятельностью. Уже на первом этапе в системе cost-killing появляется возможность сокращения затрат за счет реализации непрофильных активов и закрытия нерентабельных производств. Производства, которые обеспечивают доход предприятию, целесообразно сохранить и включить их в более детальный анализ для определения возможностей оптимизации затрат.

II этап. Анализ структуры затрат. Основной целью данного анализа является группировка затрат по степени значимости и управляемости с использованием ABC- анализа и XYZ-анализа. В результате проведения анализа, все затраты делятся на девять групп по степени значимости и уровню управляемости.

III этап. Для каждой группы разрабатываются мероприятия сокращения затрат,

а также определяются процедуры контроля затрат. При определении возможных мероприятий по снижению затрат определяются:

- возможные меры оптимизации (полный отказ от тех или иных расходов, их нормирование, снижение закупочных цен, предотвращение мошенничества);
- экономическая целесообразность того или иного договора;
- сроки, требуемые для разработки и реализации предложенных мер.

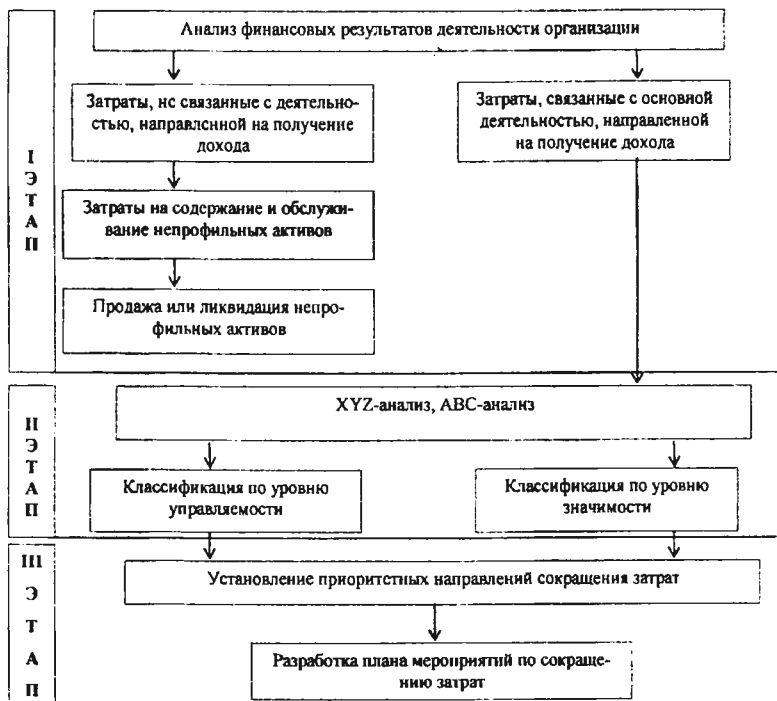


Рис. 1. Алгоритм анализа затрат несостоятельного предприятия при использовании метода cost-killing

В результате применения комплексной методики сокращения затрат cost-killing предприятие в условиях несостоятельности может мобилизовать ресурсы, извлечь прибыль и рассчитаться с кредиторами, сократить излишний персонал, пересмотреть условия действующих договоров на более выгодные и восстановить финансовую стабильность.

Методика cost-killing применима, прежде всего, для несостоятельных предприятий, имеющих реальные возможности восстановления платежеспособности, несостоятельность которых вызвана временными трудностями, неспособностью руководства своевременно реагировать на изменение внешних условий деятельно-

сти организации. Вместе с тем, методика может быть пригодной и для успешных компаний.

**4. Усовершенствована методика проведения анализа затрат несостоятельного предприятия в системе ABC- и XYZ-анализа, позволяющая выделить группы затрат по уровням управляемости и значимости для принятия управленческих решений по оптимизации затрат несостоятельного предприятия.**

Ключевым звеном предложенной методики cost-killing является проведение анализа затрат с помощью методов ABC- и XYZ-анализа.

Обычно методы ABC- и XYZ-анализа применяются в управлении материально-производственными запасами, маркетинге и логистике, но ввиду своей универсальности и эффективности они могут иметь более широкое применение. Так, на основе применения данных видов анализа можно структурировать затраты, выделить группы затрат по степени значимости и управляемости, что необходимо для построения эффективной системы управления затратами на предприятии.

Методика проведения анализа затрат с использованием ABC- и XYZ-анализа представлена на рисунке 2.



**Рис. 2. Методика проведения анализа затрат с использованием ABC- и XYZ-анализа**

Предложенная методика проведения анализа затрат с использованием ABC- и XYZ-анализа состоит из нескольких этапов:

1. Сбор информации о затратах предприятия. Для проведения анализа затрат прежде всего необходимо наличие полной и достоверной информации о затратах, их структуре и динамике. В большинстве случаев номенклатура затрат настолько широка, что моделирование и тщательный анализ каждой позиции бывает затруднен. Поэтому данные о затратах должны быть хорошо структурированы, ясны и

лаконичны. Основу информационного обеспечения анализа затрат составляют данные бухгалтерского и управленческого учета.

2. Приведение показателей к единой единице измерения. Приведение показателей к единой единице измерения необходимо, поскольку сильные колебания в выручке влекут за собой колебание переменных затрат, таких как себестоимость проданных товаров, переменная часть заработной платы, расходы на поставку и предпродажную подготовку и другие расходы, размер которых напрямую зависит от объема продаж. В целях устранения таких колебаний затрат, вызванных значительными перепадами в объеме продаж, все затраты предприятия приводятся к единому показателю – затраты на 1 руб. выручки.

3. Сглаживание динамики показателей, например, методом скользящей средней. В целях устранения краткосрочных колебаний и установления основных тенденций необходимо сгладить стоимостные показатели затрат расчетом скользящих средних. При усреднении затрат кривая заметно сглаживается и наблюдать тенденции динамики затрат становится гораздо проще.

4. Проведение XYZ-анализа. Методика XYZ-анализа позволяет выделить группы затрат, ранжированных по степени колеблемости на основе расчета коэффициентов вариации.

В результате проведения XYZ-анализа все затраты предприятия делятся на три группы (таблица 3).

**Таблица 3. Классификация затрат по категориям X, Y, Z**

| Группа | Значение коэффициента вариации | Классификация затрат       |
|--------|--------------------------------|----------------------------|
| X      | $V < 10\%$                     | Управляемые затраты        |
| Y      | $10\% < V < 25\%$              | Слабоуправляемые затраты   |
| Z      | $25\% < V$                     | Трудно управляемые затраты |

Затраты с высоким уровнем колеблемости (коэффициент вариации больше 25%), характеризующиеся нестабильностью, являются менее управляемыми и именно на данную группу затрат должно быть обращено первостепенное внимание менеджмента при разработке мероприятий по снижению затрат.

5. Проведение ABC-анализа. Метод ABC-анализа позволяет выявить объекты, требующие первостепенного внимания, что особенно актуально в условиях нестойкости. В результате проведения ABC-анализа все затраты разделяются на 3 группы по стоимостному выражению и классифицируются по степени значимости (таблица 4).

**Таблица 4. Классификация затрат по категориям А, В, С**

| Группа | Удельный вес в структуре затрат нарастающим итогом | Классификация затрат                            |
|--------|--|---|
| A      | Удельный вес $< 80\%$                              | Наиболее значимые                               |
| B      | $80\% < \text{Удельный вес} < 95\%$                | Менее значимые                                  |
| C      | $95\% < \text{Удельный вес}$                       | Затраты, незначительные в стоимостном выражении |

Группа А – затраты, удельный вес которых в структуре затрат составляет до 80%. Данные затраты, как правило, связаны с основной деятельностью организации: в большинстве случаев это материальные затраты и затраты на оплату труда.

Группа В – затраты, удельный вес которых в структуре затрат составляет 15%. В суммарном выражении эти затраты также значительны и связаны, как правило, с обслуживанием основной деятельности организации.

Группа С – затраты, незначительные в стоимостном выражении, их совокупный удельный вес в структуре затрат составляет 5%. В данную группу, как правило, попадает большое количество затрат, часть из которых напрямую не связана с основной деятельностью организации и экономически не целесообразна.

6. *Объединение результатов XYZ- и ABC-анализа.* Наибольший эффект дает одновременное применение методов ABC- и XYZ-анализа. Применение предложенной методики проведения анализа затрат с использованием ABC- и XYZ-анализа в диссертации рассмотрено на примере автодилерского предприятия, испытывающего финансовые трудности. Интегрированная матрица ABC- и XYZ – анализа затрат автодилерского предприятия имеет следующий вид (таблица 5).

**Таблица 5. Классификация затрат по уровню управляемости и значимости затрат автодилерского предприятия за 2011 год**

|          | <b>X</b>   | <b>Y</b>                                     | <b>Z</b>   |
|----------|--|--|--|
| <b>A</b> | Себестоимость приобретения автомобилей и запчастей | Арендные и эксплуатационные расходы          | Заработная плата                                 |
|          |  |  | Обслуживание по финансовым обязательствам        |
|          |  |  | Услуги сторонних организаций                     |
| <b>B</b> |  | Налоговые выплаты                            | Предпродажные расходы                            |
|          |  |  | Расходы на рекламу и маркетинг                   |
|          |  |  | Хозяйственные расходы                            |
| <b>C</b> |  | Коммуникации                                 | Командировочные расходы                          |
|          |  | Социальные расходы                           | Транспортные расходы                             |
|          |  | Общепроизводственные и общеторговые издержки | Внереализационные расходы                        |
|          |  |  | Прочие организационные, административные расходы |

Таким образом, путем наложения результатов XYZ-анализа на данные ABC образовалось девять групп затрат, для каждой из которых необходимо разработать мероприятия по сокращению затрат, при этом каждая из групп имеет две характеристики: уровень управляемости и уровень значимости. Данная методика анализа затрат является наиболее общей и универсальной. Однако, для каждого предприятия, в зависимости от специфики, сферы деятельности, классификация затрат по уровню управляемости и значимости будет индивидуальной, соответственно мероприятия по снижению затрат также будут носить индивидуальный характер и принесут наибольший результат только для конкретного предприятия.

Классификация данных групп затрат представлена в таблице 6.

**Таблица 6. Классификация затрат автодилерского предприятия по уровню управляемости и значимости**

| Группа затрат | Классификация затрат   | Сумма, тыс. руб. | Процент |
|---------------|--|------------------|---------|
| AX            | Наиболее значимые, стабильные, управляемые затраты                     | 484590           | 87,63   |
| BX            | Стабильные, управляемые затраты со средним уровнем значимости          | -                | -       |
| CX            | Стабильные, управляемые затраты незначительные в стоимостном выражении | -                | -       |
| AY            | Наиболее значимые слабоуправляемые затраты                             | 10256            | 1,85    |
| BY            | Слабоуправляемые затраты со средним уровнем значимости                 | 9392             | 1,70    |
| CY            | Слабоуправляемые затраты незначительные в стоимостном выражении        | 1849             | 0,33    |
| AZ            | Трудно управляемые наиболее значимые затраты                           | 38344            | 6,93    |
| BZ            | Трудно управляемые затраты со средним уровнем значимости               | 6637             | 1,20    |
| CZ            | Трудно управляемые затраты незначительные в стоимостном выражении      | 1938             | 0,35    |

Цель данной группировки затрат – разработка в отношении каждой группы комплекс мер с целью максимально эффективного сокращения затрат.

Достоинствами применения данного вида анализа затрат является простота и наглядность. Также такого рода анализ может быть довольно легко автоматизирован. Но при проведении анализа затрат с использованием ABC- и XYZ-анализа неременным условием является наличие достаточного объема данных. Чем их больше, тем надежнее окажутся полученные результаты.

Данная методика анализа затрат помогает организации выделить затраты с низким уровнем управляемости, обратить внимание менеджмента на проблемные затраты, которые вышли из-под контроля, что в результате позволит определить приоритетные направления по сокращению затрат.

**5. Обоснована методика оценки миграции затрат несостоятельного предприятия в системе ABC- и XYZ-анализа для получения прогнозной информации о затратах, имеющих отрицательную динамику.** Проведение ABC- и XYZ-анализа за несколько отчетных периодов позволяет определить динамику и направления перемещения затрат из одной группы в другую, изменение значимости или управляемости отдельных групп затрат. На основе полученной динамики затрат возможно оценить миграцию затрат в будущем. Такая информация позволит сконцентрировать внимание менеджмента организации на рискованных затратах, отличающихся высоким уровнем колеблемости и принять необходимые меры по устранению таких затрат.

Для оценки миграции затрат может быть использован инструментальный марковских процессов с дискретными состояниями и непрерывным временем. Исследование марковских процессов сводится к изучению матриц переходных вероятностей ( $P_{ij}$ ). Каждый элемент такой матрицы (поток событий) представляет собой вероятность перехода из заданного состояния (которому соответствует строка) к следующему состоянию (которому соответствует столбец). В этой

матрице предусмотрены все возможные переходы данного множества состояний. Следовательно, процессы, которые можно описывать и моделировать с помощью матриц переходных вероятностей, должны обладать зависимостью вероятности конкретного состояния от непосредственно предшествующего состояния.

Переходные вероятности определяются с использованием ретроспективных данных или при помощи экспертных оценок. На основе анализа динамики затрат по группам в ходе ABC- и XYZ-анализа по данным автодилерского предприятия была получена матрица со следующими вероятностями переходных состояний

$$\begin{pmatrix} 0,7 & 0,1 & 0,1 & 0,05 & 0,05 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0,08 & 0,65 & 0,12 & 0,05 & 0,05 & 0,05 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0,1 & 0,7 & 0 & 0,05 & 0,15 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 1 & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0,01 & 0,02 & 0,06 & 0,61 & 0,1 & 0 & 0,1 & 0,1 \\ 0 & 0 & 0,02 & 0,03 & 0,1 & 0,6 & 0 & 0,15 & 0,1 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 1 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0,01 & 0,02 & 0,02 & 0,2 & 0,65 & 0,1 \\ 0 & 0 & 0 & 0,01 & 0,02 & 0,01 & 0,1 & 0,2 & 0,66 \end{pmatrix}$$

Перемножение показателей матрицы друг на друга позволяет получить матрицу двухступенчатых переходов, оценить вероятность нахождения затрат в той или иной группе и вероятность перехода в другую группу. Для этого в системе Excel использована стандартная процедура перемножения матриц. Матрица двухступенчатых переходов будет иметь следующие вероятностные оценки

$$\begin{pmatrix} 0,498 & 0,1455 & 0,153 & 0,093 & 0,075 & 0,025 & 0 & 0,005 & 0,005 \\ 0,108 & 0,443 & 0,172 & 0,091 & 0,078 & 0,0855 & 0 & 0,0125 & 0,01 \\ 0,008 & 0,1355 & 0,506 & 0,0125 & 0,0855 & 0,205 & 0 & 0,0275 & 0,02 \\ 0 & 0 & 0 & 1 & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0,0008 & 0,146 & 0,0294 & 0,0565 & 0,127 & 0,377 & 0,04 & 0,2175 & 0,151 \\ 0 & 0,003 & 0,028 & 0,0565 & 0,127 & 0,377 & 0,04 & 0,2175 & 0,151 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & 1 & 0 & 0 \\ 0 & 0,0002 & 0,0008 & 0,0193 & 0,0292 & 0,028 & 0,34 & 0,4475 & 0,135 \\ 0 & 0,0002 & 0,0006 & 0,0201 & 0,0304 & 0,0186 & 0,206 & 0,2655 & 0,4586 \end{pmatrix}$$

Показатели матрицы характеризуют о снижении вероятности того, что затраты останутся в той же группе в которой находились в исходном состоянии (если рассматривать диагональ матрицы). Соответственно повышается вероятность переходных состояний затрат из группы в группу. Общая картина переходов затрат из одной группы в другую свидетельствует о том, что ситуация на предприятии будет ухудшаться, в связи с чем будет возрастать доля слабо- и трудноуправляемых затрат, что может усиливать кризисные явления в организации.

Оценка миграции затрат позволяет спрогнозировать изменения управляемости и структуры затрат. Проведение данной оценки позволяет обратить особое внима-

ние на группы затрат, которые во времени показывают отрицательную динамику соответственно, данные затраты требуют наибольшего внимания при построении системы управления затратами.

6. Разработаны методические рекомендации по организации контроля затрат нестойкого предприятия, выражающиеся в применении различных контрольных процедур в зависимости от группы затрат, выделенных при проведении ABC- и XYZ-анализа. Условия нестойкости обуславливают необходимость развития в организациях системы оперативного бюджетного контроля затрат.

Оперативный бюджетный контроль позиционируется как антикризисный, поскольку в результате проведения оперативного контроля предприятие получает возможность выявить перерасход бюджета на ранних стадиях – на этапе заключения договора или оформления заказов на поставку. Это позволяет пересмотреть или оптимизировать затраты, например путем выбора другого поставщика. В условиях финансового кризиса у предприятия возникает острая необходимость усилить контроль над затратами. Именно это обуславливает применение в условиях нестойкости мер оперативного контроля затрат.

Представленная в диссертации методика оперативного контроля затрат нестойкого предприятия основывается на результатах группировки затрат, полученной с помощью ABC- и XYZ-анализа.

Методика оперативного бюджетного контроля затрат нестойкого предприятия в общем виде может быть представлена в виде схемы на рисунке 3.



Рис. 3. Методика оперативного бюджетного контроля затрат нестойкого предприятия

В рамках данной методики контрольные процедуры зависят от группы, к которой относятся конкретные затраты согласно группировке по степени значимости и управляемости.

В группу Z попадают менее управляемые для предприятия затраты, в отношении которых, в первую очередь, необходимо осуществлять контроль соответствия



данных затрат деятельности организации и необходимости их осуществления. Также процедуру контроля соответствия затрат деятельности необходимо проводить в отношении группы С, поскольку данные затраты незначительны в стоимостном выражении, поэтому менеджмент организации может не уделять им должного внимания. Проведение контроля за этими затратами поможет организации не допустить возникновения затрат, не связанных напрямую с деятельностью, и устранить неэффективные затраты.

Затраты групп А-В и X-Y являются наиболее значимыми для организации и носят более постоянный характер, их полное сокращение невозможно. В отношении данных групп затрат необходимы иные контрольные процедуры, такие как контроль начислений и контроль оплаты. Контроль начислений заключается в согласовании первичных документов (акта выполненных работ или заявки на поставку товара) на соответствие заключенному договору, а также на соответствие бюджету. Такой контроль позволяет не допустить неконтролируемый рост внеплановых расходов. Контроль оплаты товаров и услуг заключается в согласовании заявки на оплату, а также соответствие счета условиям договора и плановым показателям.

Обязательным условием осуществления оперативного бюджетного контроля затрат является выявление и анализ отклонений. Особенность оперативного бюджетного контроля состоит в том, что анализ отклонений по статьям затрат происходит при совершении операций начисления затрат или оплаты заявки на расход. Это позволяет оперативно отслеживать изменения, прогнозировать уровень затрат текущего периода и корректировать бюджет таким образом, чтобы не возникало общего перерасхода затрат по предприятию. Таким образом, на основе грамотно построенной системы управленческого учета затрат появляется возможность управления текущими затратами предприятия.

Кроме того, в рамках проведения контроля начисления и оплаты затрат появляется возможность своевременно осуществить следующие процедуры контроля:

1. Контроль условий договоров.
2. Контроль соответствия документов условиям заключенных договоров.
3. Оперативный бюджетный контроль начисления затрат.
4. Документированную проверку содержания операций.
5. Проверку правильности оформления хозяйственных операций.
6. Проверку полноты отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета по затратам.
7. Оперативный контроль заявок на оплату.
8. Казначейский контроль заявок на оплату.
9. Контроль осуществления платежа.
10. Контроль соблюдения условий оплаты, предусмотренных договором.
11. Контроль соответствия затрат запланированным показателям в бюджете расходов и бюджете движения денежных средств.

Система оперативного бюджетного контроля является комплексной системой, охватывающей все этапы бюджетирования и все подразделения предприятия. На начальном этапе главная задача при внедрении такого инструмента управления затратами – интеграция его в систему управления предприятием.

В условиях несостоятельности для интеграции системы оперативного бюджетного контроля в систему управления затратами предприятием необходимо:

1. Сформировать перечень статей и групп затрат.
2. Разработать регламент процедур осуществления контроля.
3. Разработать формы управленческой отчетности.

4. Определить состав и структуру информации, необходимую для контроля.
5. Определить лиц, ответственных за осуществление контроля.
6. Установить регламент взаимодействия и подчиненности.
7. Определить сроки проведения процедур контроля.

Создание на предприятии системы оперативного бюджетного контроля позволит организации путем оперативного выявления отклонений пересмотреть и оптимизировать затраты, повысить дисциплину исполнения бюджетов и получить эффект от сокращения затрат.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК**

1. Лукачанова Е.А. Методика анализа затрат в условиях несостоятельности предприятия [Текст] / Е.А. Лукачанова // Вестник Самарского государственного университета. Серия экономика и управление, 2012, № 7(98) - 0,7 п.л.
2. Лукачанова Е.А. ABC- и XYZ-анализ при формировании резервов снижения затрат несостоятельной организации [Текст] / Е.А. Лукачанова // Экономические науки, 2012, № 7 - 0,6 п.л.

### **Публикации в других изданиях:**

3. Лукачанова Е.А. Требования к отчетности предприятия в условиях несостоятельности [Текст] / Е.А. Лукачанова // Социально-экономические аспекты инновационного развития систем в условиях возрастающей глобализации: сборник трудов международной научно-практической конференции / под ред. проф. Безруковой Т.Л. М. : КноРус. 2010. 436 с. - 0,25 п.л.
4. Лукачанова Е.А. Особенности учета затрат в условиях несостоятельности предприятия [Текст] / Е.А. Лукачанова // Инновационное развитие экономики. 2011. № 5. - 0,5 п.л.
5. Лукачанова Е. А. Применение метода cost-killing в анализе деятельности несостоятельного предприятия [Текст] / Е.А. Лукачанова // Инновационное развитие экономики, 2012. № 4 (10). - 0,6 п.л.
6. Лукачанова Е. А. Информационное обеспечение анализа деятельности несостоятельного предприятия [Текст] / Е.А. Лукачанова // Актуальные проблемы современной экономики: сборник научных статей. Выпуск 6. Йошкар-Ола : Поволжский государственный технологический университет, 2012. - 0,3 п.л.
7. Лукачанова Е. А. Оценка миграции затрат в условиях несостоятельности предприятия [Текст] / Е.А. Лукачанова, В.Л. Поздеев // Сборник трудов международной практической конференции "Становление современной науки". Том 5. Чехия, г. Прага, 2012. - 0,25 п.л.



**Автореферат**

Подписано в печать 08.10.2012 г. Заказ № К1/1214. Тираж 100 экз.  
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64